

推行责任成本管理 提高企业经济效益

严 命 有

(经济管理学系)

摘 要 提高企业经济效益,加强经营管理,降低产品成本是当前企业的突出问题¹⁹为此,本文专门探讨如何在现代企业中推行责任成本管理,建立一套科学、合理、完整的成本核算和监控系统,以冀改善成本控制,提高企业效益,增强企业的市场竞争力¹⁹.

关键词 责任中心; 责任成本

分类号 F 275.3

1 问题的提出

企业通过降低成本来提高自身的经济效益是一条普遍规律¹⁹在市场经济条件下,产品的成本高低,是企业参与市场竞争的重要手段,也是决定企业生存与发展的重要因素¹⁹然而,虽然现代企业都在抓成本管理,企业成本却连年攀升,居高不下,并已成为我国经济工作的顽疾之一¹⁹究其成本过高的原因,除了受材料价格上调影响外,主要与企业落后的管理水平有关,譬如现代企业经营机制不健全、不活,权责不明,损失浪费严重以及生产工艺水平低、产品质量差等等¹⁹其中,企业上下成本意识淡薄,成本管理弱化是企业成本高、效益低的关键原因¹⁹.在成本管理方面,现代企业所开展的工作主要体现出以下几个弱点:

(1) 企业的成本管理一般只注重事中和事后的成本管理,而不注重事前的成本管理,没有挖掘引起成本变动的原因,这样就不能深挖降低成本的潜力,从深度上和广度上实现成本降低¹⁹.

(2) 企业的成本差异分析工作做得不够,其提供的产品成本资料难以分清和反映各责任主体的经济责任,无法据以对责任者进行考核、奖惩及对生产耗费实施有效的控制¹⁹.

(3) 企业尽管实行了经济责任制,对成本指标有所考核,但指标过松、考核不严,指标完成与否对奖惩影响不大,而且完不成时总可以找到客观原因不受惩罚,干好干坏一个样¹⁹.

(4) 企业推行责任制不平衡,有些部门推行而有些部门如权力大、费用多的部门又不实行,缺乏应有的激励与约束机制,造成责权利原则难以得到全面贯彻,这样经济责任制形同虚设¹⁹.

(5) 一些主体还往往片面追求单一目标¹⁹如一味地追求成本指标的完成,而产品质量未上去,造成了售后服务支出费用等反过来又加重了成本¹⁹。

因此,在社会主义市场经济体制下,工业企业在转变机制的过程中,往往由于责任不清,考核不严而使成本失去控制,造成生产浪费严重,产品成本高、效益低的局面¹⁹所以为使公司企业加强对成本的控制,降低产品成本,提高效益,有必要在企业中建立责任成本制度,推行责任成本管理¹⁹。

2 责任成本与责任成本管理

责任成本是责任中心可以控制的,应该负责的成本¹⁹也就是以具体的责任单位为对象,以其承担的责任为范围所归集的成本,是特定责任中心的全部可控成本¹⁹。

责任成本与产品成本是两个不同的成本概念,其主要区别有:

(1) 两者的核算对象不同¹⁹产品成本是以产品为对象归集和分配成本费用的,属于财务会计范畴;而责任成本的对象是责任中心,是责任会计的重要内容之一¹⁹。

(2) 两者核算的内容尽管都是生产经营过程中的生产耗费,但责任成本只核算其中的可控成本,而产品成本除此之外还包括不可控成本¹⁹。

(3) 两者核算的原则不同¹⁹产品成本是按照受益原则进行归集的,而责任成本是根据谁负责谁承担的原则归集到责任中心的¹⁹。

(4) 两者起的作用不同¹⁹产品成本是通过现行会计制度的制造成本法进行核算的,用于核算企业损益,主要对外提供产品成本资料,便于管理者进行规划和决策;责任成本用于反映和监督责任预算的执行情况,控制生产耗费,有利于加强企业内部管理¹⁹。

实行责任成本管理,就是以企业内部责任单位为主体,以经济责任为对象,以搞活企业提高经济效益为目的,通过编制责任预算、确定责任目标、进行责任控制与考核等方法,对企业生产经营活动的耗费、占用、收益和成果按责任归属进行核算和控制的管理活动¹⁹在市场经济中,企业是个自主经营、自负盈亏的竞争主体,围绕成本支出与经济效果同自身的利益关系,企业内部会形成各种层次的利益群体¹⁹一般这些利益群体的利益与企业经济效益关系愈重愈密切,他们参与成本管理的主动性就愈强,企业的成本管理就会处于一种充分主动无需督促的状态¹⁹因此,推行责任成本管理,分清各层利益群众的责任归属,严格考核与奖惩制度,有助于企业转换经营机制,建立现代企业制度,达到降耗增效的目的¹⁹现代企业推行责任成本管理,必须体现以下几个原则:

(1) 整体性原则¹⁹实现企业整体效益最优化是责任成本管理的出发点和落脚点¹⁹它要求实施过程中要充分考虑企业的规模和生产经营特点,符合企业目标管理和提高整体效益的需要,要从企业总目标出发,考虑企业的整体效益和长远效益,要有利于提高企业的凝聚力和发展后劲¹⁹。

(2) 责权效利相符的原则¹⁹就是使各责任中心的责任、权力、绩效和利益相统一,做到以责定权,据效分利,以保证权责分明,切实贯彻按劳分配和与整体效益挂钩原则¹⁹。

(3) 可控性原则¹⁹责任成本管理的重要特点就是实行分权管理责任制,只有在分权的条件下,才能准确地明确责任中心的可控责任,做到权责结合,有效地反映和控制责任中心的

经济活动，增强职工的主人翁责任感¹⁹。

(4) 模拟市场原则¹⁹是指各责任中心之间以及与企业之间的经济往来模拟市场，按照价值规律和市场法则进行结算¹⁹这就要求在制定责任成本指标时，要按市场规律办事，以市场需求为导向，两头在外（市场），按照“低进高出，效益第一”的原则，分解制定供、产、销各环节的具体指标¹⁹。

此外，要注意贯彻激励性原则，要考虑各方面、各层次需求，把物质奖励和精神鼓励相结合，激发各责任中心及职工永保旺盛的工作热情¹⁹。

3 推行责任成本管理的要领和关键

(1) 确定企业的目标成本，为实行责任成本管理提供依据

确定目标成本，就是以根据市场预测确定的目标计划为依据，结合市场变化、上期成本水平和计划期的变化因素，按常规程序测定出最低保证利润，尔后再以实现目标利润为前提，模拟市场，转变为目标利润主动式的成本反算，从而确定出企业的目标产量、目标利润、目标成本及其它经营目标，并把目标成本作为自上而下的控制目标，这是推行责任成本管理的前提条件¹⁹目标成本的计算过程如下

$$\text{目标成本} = \text{预计销售收入} - \text{目标利润}$$

其中， $\text{目标利润} = \text{预计销售收入} \times \text{同业平均销售利润率}$

(2) 划小核算单位，建立各级责任成本中心

划小核算单位，建立各级责任成本中心，是实行责任成本、完成成本目标的基础¹⁹。

划小核算单位，就是在统一管理的前提下，在企业内部将生产单位和管理单位划分为若干个较小范围的核算单位¹⁹企业内部按职能划分科室、按工艺或产品划分车间，体现管理、工艺或产品制造方面的责任分工，明确各科室、车间的核算内容和经济责任，并分别考核其经济效益¹⁹责任成本中心是企业内部各个责任层次能够严格控制成本的部门，即责任范围，包括成本中心和费用中心¹⁹事实上，企业内部每个组织单位都担负着一定的任务，为了完成这一任务都会发生一定的成本费用，所以都应是对其成本费用负责的单位，同时也是对其资金使用状况负责的单位，还可能是一个利润中心¹⁹因此，根据责权效利相结合的原则，并充分考虑企业的组织结构、经营方式、人员素质和管理要求等因素，在企业内部建立上到领导层、车间科室，下至班组或个人等各级责任成本中心，责任成本管理和核算就有了对象，就为把各项经济责任加以指标化、数量化、具体化，全面纳入责任控制之中提供了前提条件¹⁹。

(3) 确定责任成本，严格责任预算

为实现企业的目标利润，完成目标成本，企业必须在建立各级责任中心的基础上，围绕企业经营总目标，将指标层层分解落实，确定各级责任中心的责任成本，做好责任预算工作，并以责定权，实行分级分权管理，这是企业推行责任成本管理的关键¹⁹。

确定责任成本，必须将以市场为导向制定的目标成本进行分解¹⁹企业可采取“倒推”的办法，将目标成本按厂内工序逆向逐步推算，分解落实到各级责任中心¹⁹。

通过严格的责任预算，落实各单位的责任，赋予相应的权力，有助于产品成本的逐项控制，即从材料采购、生产领用、消耗到产品入库及销售各环节，环环相扣，相互监督，达到

节能降耗、挖潜增效、降低成本的目的¹⁹。这样企业管理者借助于指标分解,可以将自己的意图以及对市场压力的感受有效地传递、消化于企业内部各个环节,分散企业市场经营的风险;同时通过指标分解形成的责任指标体系,明确各主体的责任范围,有利于防止各部门、各单位之间转嫁责任,避免管理混乱的局面¹⁹。

(4) 进行责任成本核算,编制责任成本报告

实施成本控制,是责任成本管理的中心环节¹⁹。进行责任成本核算,编制责任成本报告,就是要通过核算与反馈系统对成本支出施加控制,有效地推行责任成本管理¹⁹。

责任成本核算就是以责任中心为对象,按其责任归属将有关成本费用的明细项目中的可控部分进行归集和分配,填制成本计算单¹⁹。一般地,基于责任成本与产品成本所使用的原始资料相同,在保证工作质量的前提下,本着节约人力、物力、精简工作的原则,我们可以将责任成本与产品成本实行统一核算,即单轨制核算¹⁹。也就是先由各责任主体核算出责任成本,再在其基础上核算不可控费用,填制产品成本计算单¹⁹。同时责任主体还应在核算责任成本的基础上编制简易的责任成本报告,作为业绩评价、考核的依据¹⁹。

责任成本报告,也称业绩报告¹⁹。其目的是将责任中心的实际成本与限额比较,以判别成本控制业绩¹⁹。编制责任成本报告,一方面可以形成一个正式的报告制度,使人们知道他们的业绩将被衡量、报告和考核,促使人们为达标超标而努力;另一方面责任报告能显示过去工作的状况,有助于提供改进工作的线索,指明方向,同时还为管理者采取措施纠正偏差和实施奖惩提供依据,有助于成本的控制¹⁹。

(5) 实施成本否决,加强责任成本考核

“成本否决法”,是我国继“厂内银行”核算形式之后,由邯郸钢铁厂在实践中总结出来的“模拟市场核算”的基本做法,就是把企业成本指标摆在一切经济指标之上,使成本指标在利益分配中起决定性作用,以促进企业的全面成本管理,严格各责任中心的业绩考核的一种方法¹⁹。

“实施成本否决”的具体做法,一是确定产品目标成本,通过分解确定各责任人的责任成本,保证企业职工“人人肩上有指标”,人人当家理财,实行全员参与管理;二是通过层层签订承包协议,联利计酬把各主体及责任人的责权利与企业经济效益紧密地结合在一起;三是将责任人的经济利益、业绩评价与成本指标的完成情况直接挂钩¹⁹。这样促使各责任主体把成本指标摆在各项经济指标的首位,当作重点来抓,在降低成本上狠下功夫,从而大大提高了企业成本管理工作的主观性¹⁹。

责任成本考核,必须根据责任成本报告,进行差异调查,找出偏离目标的原因,分清责任,及时采取纠正行动,收到降低成本的实效¹⁹。然后根据调查结果,按照责任的归属,严格奖惩制度¹⁹。另外责任考核,还要重视激励因素¹⁹。也就是要充分考虑到考核评价的合理性和全面性,既要实行经济奖惩,又要采取成果评价、工作褒贬、职位升降等鞭策措施,充分发挥各种因素的激励作用¹⁹。

4 推行责任成本管理,有助于提高企业内部管理水平

的内部银行和首钢的经济责任制等几个成功阶段，曾一度为国有企业提高了效益，增强了活力¹⁹现在又产生了集几项成功经验于一体的责任成本管理，是目前我国企业内部管理的一种较为完善形式，能有效地把企业内部的责权利统一起来，有利于企业管理走上一条规范化、科学化管理的道路¹⁹。

首先，推行责任成本管理，是与分权管理互为前提的¹⁹一方面上级向下级分权，权力是履行责任的保障；另一方面下级参与上级决策，全员参与管理，变过去的少数人管理为多数管理，促进会计控制系统与企业组织机构的协调，发挥企业各级人员的积极性和创造性，增强企业的活力，提高企业的经营管理水平¹⁹。

其次，推行责任成本管理，是以责任中心为主体，以经济责任为对象，有助于贯彻落实经济责任制、理顺企业内部各方面、各环节之间的经济关系，有利于企业内部各种矛盾的解决¹⁹。

第三，责任成本是用于反映和监督责任预算的执行情况，有利于企业管理者及时掌握准确可靠的成本信息，并通过信息反馈系统对责任中心日常发生的各项成本费用支出进行监督和指导，使之按照企业整体目标运行，促使企业成本管理转为预防性管理，避免企业经营过程中不必要的损失浪费¹⁹因此，推行责任成本管理，有利于形成一个以事前、事中控制为主，以事后控制为辅的责任成本控制体系¹⁹。

第四，推行责任成本管理，是以市场需求为出发点建立目标责任成本指标体系为基础的，有利于分散风险，提高企业的市场应变能力和发展能力，保证企业在市场竞争中立于不败之地¹⁹。

第五，责任成本管理是以建立激励与约束机制为直接目的的¹⁹推行责任成本管理有助于各责任主体的业绩考核、奖惩，有助于形成经济利益与经济责任挂钩的激励与约束机制，使企业内部各方面、各环节相互制约、自我约束，变过去的“人治”为“法治”，推动企业规范化科学化管理的发展¹⁹。

参 考 文 献

- 1 翟文莹¹⁹高级成本会计学¹⁹天津：天津大学出版社，1995¹⁹28～334
- 2 财政部注册会计师全国考委会办公室编¹⁹财务管理¹⁹大连：东北财经大学出版社，1997，391～420
- 3 国家经贸委、冶金部¹⁹关于邯钢经验调查报告¹⁹铁路财会，1996
- 4 俞雪花¹⁹建立现代企业责任会计应注意的若干问题¹⁹财会月刊，1997
- 5 张兆国¹⁹对目前企业实施责任会计中几个问题的思考¹⁹会计研究，1997